بسم الله الرحمن الرحيم



جمهورية مصر العربية
مجلس الدولة
رئيس الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع
المستشار النائب الأول لرئيس مجلس الدولة

| | |
|---|---|
| رقم التبليغ: | ٧٠٤ |
| بتاريخ: | ٧/ ٥/ ٢٠٢٤ |

الملف رقم: ٨٩٢/٢/٣٧

**السيد الدكتور/ وزير المالية**

*تحية طيبة، وبعد*

فقد اطلعنا على كتابكم رقم (٦٣١/و) المؤرخ ٢٠٢٢/٢/٩ بطلب الرأي القانوني بخصوص بعض المشكلات العملية الناتجة عن تطبيق أحكام التصالح الواردة في قانون الإجراءات الضريبية الموحد الصادر بالقانون رقم (٢٠٦) لسنة ٢٠٢٠.

وحاصل الوقائع- حسبما يبين من الأوراق- أنه بعد صدور قانون الإجراءات الضريبية الموحد بالقانون رقم (٢٠٦) لسنة ٢٠٢٠ ونشره والعمل به اعتبارًا من ٢٠٢٠/١٠/٢٠، وبمناسبة بدء تطبيقه، وبناء على كتاب وزير المالية رقم (١١٤٧/و) المؤرخ ٢٠٢١/١/٣١ إلى السيد المستشار/ وزير العدل، أصدر الأخير قراره رقم (٢٢٢٥) لسنة ٢٠٢١ بالترخيص لرئيس مصلحة الضرائب المصرية في قبول سداد مبلغ التصالح في الجرائم الضريبية. وعند تعرض مصلحة الضرائب المصرية لطلبات التصالح المقدمة إليها بعد صدور القانون المشار إليه أثير العديد من الاستفسارات بشأن إجراءات التصالح في الجرائم التي ارتكبت بالمخالفة لأحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة وخاصة مخالفة عدم تقديم الإقرار في المواعيد القانونية بالمخالفة للمادة (١/٦٦) منه، فهل يُطبق بشأنها قواعد وإجراءات التصالح المنصوص عليها بذلك القانون، أم قانون الإجراءات الضريبية الموحد وفقًا لنص المادة (٧٥) منه باعتبار أن التصالح تم في ظل العمل به. وبطلب الرأي من إدارة الفتوى لوزارات المالية والتضامن الاجتماعي والتموين والتجارة الداخلية أفادت بوجوب تطبيق أحكام التصالح المقررة بقانون الضريبة على القيمة المضافة على طلبات التصالح في المخالفات المتعلقة بعدم تقديم الإقرار في المواعيد القانونية بالمخالفة لحكم المادة (١/٦٦) من قانون الضريبة على القيمة المضافة، والتي ارتكبت إبان العمل به، ووجوب تطبيق أحكام التصالح المقررة بقانون الإجراءات الضريبية الموحد على طلبات التصالح في المخالفات المتعلقة بعدم تقديم الإقرار الضريبي إذا لم يقدم طلب التصالح إلا بعد صدور القانون رقم (٢٠٦) لسنة ٢٠٢٠ والعمل بأحكامه اعتبارًا من ٢٠٢٠/١٠/٢٠. وعلى الرغم من ذلك تباينت الأراء لدى وزارة المالية بشأن

(٣١٦٦٣)

الممسوحة ضوئيا بـ CamScanner

تفسير وبيان القواعد القانونية واجبة التطبيق بالنسبة إلى حالات التصالح في سائر الجرائم الضريبية (المخالفات والتهرب) التي ارتكبت قبل سريان قانون الإجراءات الضريبية المُوحد، وظهرت العديد من المسائل المُثارة حول كيفية تطبيق إجراءات وقواعد التصالح الواردة بالمادة (٧٥) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد، والتي تتمثل فيما يأتي:

**المسألة الأولى:** تحديد القانون الواجب التطبيق على طلبات التصالح المقدمة عن الجرائم التي ارتُكبت في ظل العمل بأحكام قوانين: الضريبة العامة على المبيعات (الملغى)، والضريبة على الدخل، والضريبة على القيمة المضافة؛ فهل يطبق بشأنها أحكام التصالح الواردة بالمادة (٧٥) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد الساري، أم أحكام التصالح الواردة بالقوانين التي ارتُكبت في ظلها الواقعات محل التصالح. وقدمت حالات واقعية هي: ١- مؤمن محمود محمود أبو العينين (المكلف وفق قانون الضريبة العامة على المبيعات). ٢- محمد حسان حسن أحمد الشاذلي- شركة دلتا جروب للاستثمار العقاري. ٣- فائق محمد علي البنا، بصفته رئيس مجلس الإدارة والعضو المنتدب لشركة المقاولات المصرية (مختار إبراهيم سابقًا) إحدى الشركات التابعة للشركة القابضة للتشييد والتعمير- وزارة قطاع الأعمال العام. (الخاضعان لنظام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة وفق قانون الضريبة على الدخل). ٤- عبد الرازق أحمد الدسوقي أحمد وشركاه- شركة السيوف لتجارة مواد البناء (الممول وفق قانون الضريبة على الدخل).

**المسألة الثانية:** تحديد القانون الواجب التطبيق على طلبات التصالح في الجرائم المنصوص عليها بالمادتين (٦٩/أ) و(٧٠) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد، إذا ما تضمنت أو اشتملت الإقرارات المقدمة- في ضوء هاتين المادتين- على وجود ضريبة بالإقرار، في ضوء صدور قرار السيد المستشار / وزير العدل رقم (٢٢٢٥) لسنة ٢٠٢١ المشار إليه.

**المسألة الثالثة:** تحديد معيار توقيت رفع الدعوى العمومية عن الجرائم الضريبية، وذلك حتى يمكن تحديد نسبة السداد اللازمة للتصالح.

**المسألة الرابعة:** تحديد المقصود بعبارة «المستحقات الضريبية» الواردة بالمادة (٧٥) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد.

**المسألة الخامسة:** تفسير المفارقة الحاصلة بين العبء المالي الواقع على مَن يتقدم بطلب التصالح في المخالفات الواردة بالمادة (٦٦) من قانون الضريبة على القيمة المضافة المتعلقة بإقرار ضريبي لا يتضمن ضريبة، ومَن يتقدم بطلب التصالح في المخالفات ذاتها المتعلقة بإقرار ضريبي يتضمن ضريبة. وقدمت لذلك حالات واقعية هي: ١- شركة الحرمين لمستحضرات التجميل. ٢- عبد الرازق هلال عبيد، وهما مُكلفان وفق قانون الضريبة على القيمة المضافة وارتكبا مخالفة واردة بالمادة المذكورة أخيرًا وكانت الضريبة المستحقة



الممسوحة ضوئيا بـ CamScanner

المقاولات أو الخدمة إلى أي شخص من أشخاص القطاع الخاص، وكذلك توزيعات الأرباح التي تُجريها شركات الأموال أيًا كان مقدارها، ويصدر بتحديد هذه النسبة قرار من الوزير بما لا يجاوز (٥٪) من هذا المبلغ وذلك تحت حساب الضريبة التي تستحق على هؤلاء الأشخاص، ويستثنى من ذلك الأقساط التي تسدد لشركات التأمين: ١- وزارات الحكومة ومصالحها، ووحدات الإدارة المحلية، والهيئات العامة، والهيئات القومية الاقتصادية أو الخدمية، وشركات ووحدات القطاع العام، وشركات قطاع الأعمال العام، وشركات الأموال، والمنشآت والشركات الخاضعة لقوانين الاستثمار، وشركات الأشخاص التي يجاوز رأسمالها خمسين ألف جنيه أيًا كان شكلها القانوني، والشركات المنشأة بمقتضى قوانين خاصة، والشركات والمشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة... وتلتزم هذه الجهات والمنشآت بتوريد المبالغ التي تم خصمها إلى المصلحة طبقًا للإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون، وتلتزم الجهة أو المنشأة التي لم تقم بخصم أو توريد المبالغ إليها بأن تؤدي للمصلحة هذه المبالغ بالإضافة إلى ما يرتبط بها من مقابل تأخير...". وفي المادة (١١٠) على أن: "يستحق مقابل تأخير على: ١- ما يجاوز مائتي جنيه مما لم يؤدَّ من الضريبة الواجبة الأداء حتى لو صدر قرار بتقسيطها، وذلك اعتبارًا من اليوم التالي لانتهاء الأجل المحدد لتقديم هذا الإقرار. ٢- ما لم يورد من الضرائب أو المبالغ التي ينص القانون على حجزها من المنبع أو تحصيلها وتوريدها للخزانة العامة، وذلك اعتبارًا من اليوم التالي لنهاية المهلة المحددة للتوريد طبقًا لأحكام هذا القانون. ويُحسب مقابل التأخير المشار إليه في هذه المادة على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في الأول من يناير السابق على ذلك التاريخ مضافًا إليه ٢٪، مع استبعاد كسور الشهر والجنيه. ولا يترتب على التظلم أو الطعن القضائي وقف استحقاق هذا المقابل...". وفي المادة (١٣٥) المستبدلة بموجب القانون رقم (٥٣) لسنة ٢٠١٤ – والتي أُلغيت بموجب القانون رقم (٢٠٦) لسنة ٢٠٢٠ عدا فقرتها الثالثة– على أن: "... يعاقب بغرامة لا تقل عن خمسة آلاف جنيه ولا تجاوز عشرين ألف جنيه كل من ارتكب أيًا من الأفعال الآتية:... كما يعاقب بغرامة مقدارها (٢٥٪) من المبالغ غير المؤداة كل من امتنع عن تطبيق نظام استقطاع وخصم وتحصيل وتوريد الضريبة في المواعيد القانونية...". وفي المادة (١٣٨) المستبدلة بموجب القانون رقم (٥٣) لسنة ٢٠١٤ والتي أُلغيت بموجب القانون رقم (٢٠٦) لسنة ٢٠٢٠ على أنه: "للوزير أو من يُنيبه التصالح في الجرائم المنصوص عليها في هذه المادة في أي حالة تكون عليها الدعوى قبل صدور حكم باتّ فيها وذلك مقابل أداء: (أ) المبالغ المستحقة على المخالف في الجرائم المنصوص عليها في المادة (١٣٥) من هذا القانون بالإضافة إلى تعويض مقداره خمسة آلاف جنيه، عدا حالة الامتناع عن تطبيق نظام استقطاع وخصم وتحصيل وتوريد الضريبة في المواعيد القانونية، فيكون التعويض بنسبة (١٢.٥٪) من المبالغ التي لم يتم استقطاعها أو خصمها أو تحصيلها أو توريدها، ويكون التعويض في حالة مخالفة حكم المادة (٩٦) فقرة (١) مبلغ عشرين ألف جنيه.

٢١٦٦٢٣

الممسوحة ضوئيا بـ CamScanner

على كل منهما (صفرًا). ٣- سمير جودة عبد الفتاح سرور المكلف وفق القانون الأخير والمرتكب المخالفة ذاتها واستُحقت عليه ضريبة مقدارها (٢٢٥٠) ألفان ومائتان وخمسون جنيهًا.

وإزاء هذه المشكلات طلب السيد الدكتور وزير المالية- بناء على عرض رئيس مصلحة الضرائب المصرية- استطلاع رأي الجمعية العمومية بشأن ما سلف.

ونفيد أن الموضوع عُرض على الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بجلستها المعقودة بتاريخ ٢٨ من فبراير عام ٢٠٢٤م الموافق ١٨ من شعبان ١٤٤٥هـ، فتبين لها أن قانون العقوبات الصادر بالقانون رقم (٥٨) لسنة ١٩٣٧ ينص في المادة (٥) على أن: "يعاقب على الجرائم بمقتضى القانون المعمول به وقت ارتكابها. ومع هذا إذا صدر بعد وقوع الفعل وقبل الحكم فيه نهائيًا قانون أصلح للمتهم فهو الذي يُتبع دون غيره...". وأن قانون الإجراءات الجنائية الصادر بالقانون رقم (١٥٠) لسنة ١٩٥٠ ينص في المادة (٩) منه المستبدلة بموجب القانون رقم (٤٢٦) لسنة ١٩٥٤ على أنه: "... وفي جميع الأحوال التي يشترط القانون فيها لرفع الدعوى الجنائية تقديم شكوى أو الحصول على إذنٍ أو طلبٍ من المجنيّ عليه أو غيره لا يجوز اتخاذ إجراءات التحقيق فيها إلا بعد تقديم هذه الشكوى أو الحصول على هذا الإذن أو الطلب..."، وفي المادة (١٨ مكررًا) المستبدلة بموجب القانون رقم (٧٤) لسنة ٢٠٠٧ على أن: "يجوز للمتهم التصالح في المخالفات وكذلك في الجنح التي لا يعاقب عليها وجوبًا بغير الغرامة أو التي يعاقب عليها جوازيًا بالحبس الذي لا يزيد حده الأقصى على ستة أشهر. وعلى محرر المحضر أو النيابة العامة بحسب الأحوال أن يعرض التصالح على المتهم أو وكيله ويثبت ذلك في المحضر. وعلى المتهم الذي يرغب في التصالح أن يدفع، قبل رفع الدعوى الجنائية، مبلغًا يعادل ثلث الحد الأقصى للغرامة المقرر للجريمة، ويكون الدفع إلى خزانة المحكمة أو النيابة العامة أو إلى من يُرخص له في ذلك من وزير العدل. ولا يسقط حق المتهم في التصالح برفع الدعوى الجنائية إلى المحكمة المختصة إذا دفع ثلثي الحد الأقصى للغرامة المقررة للجريمة أو قيمة الحد الأدنى المقرر لها أيهما أكثر، وذلك قبل صدور حكم في الموضوع. وتنقضي الدعوى الجنائية بدفع مبلغ التصالح، ولا يكون لهذا الانقضاء أثر على الدعوى المدنية"، وفي المادة (٦٣) على أنه: "إذا رأت النيابة العامة في مواد المخالفات والجنح أن الدعوى صالحة لرفعها بناءً على الاستدلالات التي جُمعت، تكلف المتهم بالحضور مباشرةً أمام المحكمة المختصة..."، وفي المادة (٢١٤) المستبدلة بموجب القانون رقم (١٧٠) لسنة ١٩٨١ على أنه: "إذا رأت النيابة العامة بعد التحقيق أن الواقعة جناية أو جنحة أو مخالفة وأن الأدلة على المتهم كافية، رفعت الدعوى إلى المحكمة المختصة، ويكون ذلك في مواد المخالفات والجنح بطريق تكليف المتهم بالحضور أمام المحكمة الجزئية... وتُرفع الدعوى في مواد الجنايات بإحالتها من المحامي العام أو من يقوم مقامه إلى محكمة الجنايات أول درجة بتقرير اتهام تبين فيه الجريمة المسندة إلى المتهم بأركانها المكونة لها وكافة

الظروف المشددة أو المخففة للعقوبة ومواد القانون المراد تطبيقها..."، وفي المادة (٢٣٢) المستبدلة بموجب القانون رقم (١٧٠) لسنة ١٩٨١ على أن: "تحال الدعوى إلى محكمة الجنح والمخالفات بناءً على أمر يصدر من قاضي التحقيق أو محكمة الجنح المستأنفة منعقدة في غرفة المشورة أو بناءً على تكليف المتهم مباشرة بالحضور من قبل أحد أعضاء النيابة العامة أو من المدعي بالحقوق المدنية..."، وفي المادة (٤٥٤) على أن: "تنقضي الدعوى الجنائية بالنسبة للمتهم المرفوعة عليه والوقائع المسندة فيها إليه، بصدور حكم نهائي فيها بالبراءة أو بالإدانة". وأن قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١ والملغى كليًا بالقانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ ينص في المادة (١) المستبدلة بموجب القانون رقم (٥٨) لسنة ٢٠١٤ على أن: "يقصد في تطبيق أحكام هذا القانون بالألفاظ والعبارات الآتية، التعريفات الموضحة قرين كل منها: الوزير: وزير المالية. رئيس المصلحة: رئيس مصلحة الضرائب المصرية... الضريبة: الضريبة العامة على المبيعات... المُسجل: هو المكلف الذي تم تسجيله لدى المصلحة وفقًا لأحكام هذا القانون... الضريبة الإضافية: ضريبة مبيعات إضافية بواقع ١/٢٪ من قيمة الضريبة غير المدفوعة عن كل أسبوع أو جزء منه يلي نهاية الفترة المحددة للسداد..."، وفي المادة (٥) على أن: "يلتزم المكلفون بتحصيل الضريبة وبالإقرار عنها وتوريدها للمصلحة في المواعيد المنصوص عليها في هذا القانون"، وفي المادة (٤٢) المستدرك عليها من مجلس الوزراء (الأمانة العامة) بتصحيح خطأ نُشر بتاريخ ١٩٩١/٥/٢٣ على أن: "يجوز للوزير أو من يُنيبه التصالح في الجرائم المنصوص عليها في المادة السابقة مقابل أداء الضريبة والضريبة الإضافية في حالة استحقاقهما وتعويض في حدود الغرامة المنصوص عليها في المادة السابقة. ويترتب على التصالح انقضاء الدعوى الجنائية ووقف السير في إجراءات التقاضي وإلغاء ما يترتب على ذلك من آثار" وفي المادة (٤٥) المستبدلة بموجب القانون رقم (٩١) لسنة ١٩٩٦ على أنه: "لا يجوز رفع الدعوى الجنائية أو اتخاذ أية إجراءات في جرائم التهرب من الضريبة إلا بناء على طلب من الوزير أو من يُنيبه. ويجوز للوزير أو من يُنيبه التصالح في جرائم التهرب، وذلك قبل صدور حكم باتّ في الدعوى مقابل سداد الضريبة والضريبة الإضافية وتعويض يعادل مثل الضريبة... ويترتب مباشرة على التصالح انقضاء الدعوى الجنائية وإلغاء ما ترتب على قيامها من آثار بما في ذلك العقوبة المقضيّ بها عليه". وأن قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ الملغى جزئيًا بالقانون رقم (٢٠٦) لسنة ٢٠٢٠ ينص في المادة (١) المعدلة بالقانون رقم (٥٣) لسنة ٢٠١٤ على أنه: "في تطبيق أحكام هذا القانون، يقصد بالألفاظ والعبارات التالية المعنى المبين أمام كل منها: الضريبة: الضريبة على الدخل. - الوزير: وزير المالية. - رئيس المصلحة: رئيس مصلحة الضرائب المصرية..."، وفي المادة (٥٩) على أنه: "على الجهات والمنشآت المبينة فيما بعد أن تخصم نسبة من كل مبلغ يزيد على ثلاثمائة جنيه تدفعه على سبيل العمولة أو السمسرة أو مقابل عمليات الشراء أو التوريد أو

الممسوحة ضوئيا بـ CamScanner

(ب) ملغي. (ج) المبالغ المستحقة على المخالف في الجرائم المنصوص عليها في المادتين ١٣٣ و ١٣٤ بالإضافة إلى تعويض يعادل مثل هذه المبالغ. (د) تعويض يعادل نصف الحد الأقصى للغرامة المنصوص عليها في المادة ١٣٢ من هذا القانون. ويترتب على التصالح انقضاء الدعوى الجنائية والآثار المترتبة عليها، وتأمر النيابة العامة بوقف تنفيذ العقوبة إذا تم التصالح أثناء تنفيذها". وأن القانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة ينص في (المادة الثانية) على أن: "يُلغى قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١، كما يُلغى كل نص يتعارض مع أحكام هذا القانون...". وأن قانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بالقانون الأخير والملغى جزئيًا بالقانون رقم (٢٠٦) لسنة ٢٠٢٠ ينص في المادة (١)- تبعًا لاستدراك مجلس الوزراء (الأمانة العامة) بتصحيح خطأ نُشر بتاريخ ٢٠١٦/١١/٣- على أن: "يُقصد في تطبيق أحكام هذا القانون بالألفاظ والعبارات التالية المعنى المبين قرين كل منها: الوزير: وزير المالية. رئيس المصلحة: رئيس مصلحة الضرائب المصرية... المسجل: المكلف الذي تم تسجيله لدى المصلحة وفقًا لأحكام هذا القانون... الضريبة: الضريبة على القيمة المضافة. الضريبة الإضافية: ضريبة بواقع (١,٥٪) من قيمة الضريبة أو ضريبة الجدول غير المدفوعة بما فيها الضريبة الناتجة عن تعديل الإقرار وذلك عن كل شهر أو جزء منه اعتبارًا من نهاية الفترة المحددة للسداد حتى تاريخ السداد... ضريبة الجدول: ضريبة تفرض بنسب خاصة أو بقيم محددة على بيع أو استيراد السلع والخدمات المحلية أو المستوردة المنصوص عليها في الجدول المرافق لهذا القانون وذلك بخلاف الضريبة المنصوص عليها في الفقرة الأولى من المادة (٢) من هذا القانون ما لم ينص الجدول على خلاف ذلك...". وفي المادة (٦٦) الملغاة بموجب القانون رقم (٢٠٦) لسنة ٢٠٢٠ على أن: "يعاقب بغرامة لا تقل عن خمسمائة جنيه ولا تجاوز خمسة آلاف جنيه فضلا عن الضريبة وضريبة الجدول والضريبة الإضافية المستحقة كل من خالف الأحكام والإجراءات أو النظم المنصوص عليها في هذا القانون ولائحته التنفيذية دون أن يكون عملا من أعمال التهرب المنصوص عليها فيه. وتعد مخالفة لأحكام هذا القانون الحالات الآتية: ١- التأخر في تقديم الإقرار وأداء الضريبة وضريبة الجدول عن المدة المحددة في المادة (١٥) من القانون بما لا يجاوز ستين يومًا...". وفي المادة (٧٢) الملغاة بموجب القانون رقم (٢٠٦) لسنة ٢٠٢٠ على أنه: "لا يجوز رفع الدعوى الجنائية أو اتخاذ أية إجراءات في جرائم التهرب وغيرها من الجرائم المنصوص عليها في هذا القانون إلا بناء على طلب من الوزير أو من يفوضه. ويجوز للوزير أو من يفوضه التصالح في الجرائم المشار إليها، وذلك قبل صدور حكم بات في الدعوى مقابل سداد الضريبة أو ضريبة الجدول المستحقة أو كلتيهما، حسب الأحوال، والضريبة الإضافية، وذلك بالإضافة إلى تعويض لا يجاوز نصف الحد الأقصى للغرامة المنصوص عليه في المادة (٦٦) إذا كان التصالح في جريمة من الجرائم المنصوص عليها بها، وتعويض يعادل نصف الضريبة أو ضريبة الجدول أو كلتيهما بحسب الأحوال،

٢١٦٦٣

الممسوحة ضوئيا بـ CamScanner

في الجرائم المنصوص عليها في هذا القانون أو القانون الضريبي، وعلى من يرغب في التصالح أن يدفع قبل رفع الدعوى الجنائية مبلغًا يعادل (١٠٠٪) من قيمة المستحقات الضريبية طبقًا لهذا القانون أو القانون الضريبي، ويكون الدفع إلى خزانة المصلحة أو إلى من يرخص له في ذلك من الوزير. ولا يسقط الحق في التصالح برفع الدعوى الجنائية إلى المحكمة المختصة إذا دفع (١٥٠٪) من قيمة المستحقات الضريبية طبقًا لهذا القانون أو القانون الضريبي، وذلك قبل صدور حكم في الموضوع، فإذا صدر حكم بات جاز التصالح نظير دفع (١٧٥٪) من قيمة المستحقات الضريبية طبقًا لهذا القانون أو للقانون الضريبي"، وفي المادة (٧٧) على أن: "يترتب على التصالح انقضاء الدعوى الجنائية وإلغاء ما ترتب على قيامها من آثار بما في ذلك العقوبة المقضي بها، وتأمر النيابة العامة بوقف تنفيذ العقوبة إذا تم التصالح أثناء تنفيذها". وأن قرار وزير العدل رقم (٢٢٢٥) لسنة ٢٠٢١ الصادر بتاريخ ٢٠٢١/٤/١ والمنشور بتاريخ ٢٠٢١/٤/١ والمعمول به اعتبارًا من ٢٠٢١/٤/٢، بشأن الترخيص لرئيس مصلحة الضرائب المصرية في قبول سداد مبلغ التصالح في الجرائم الضريبية ينص في المادة الأولى على أن: "يرخص لرئيس مصلحة الضرائب المصرية في قبول سداد مبالغ التصالح في الجرائم الضريبية المنصوص عليها في القوانين الخاصة بها"، وفي المادة الثانية على أن: "ينشر هذا القرار بالوقائع المصرية، ويعمل به من اليوم التالي لتاريخ نشره".

وبخصوص المسألة الأولى، فقد استظهرت الجمعية العمومية سابق إفتائها بأن الجريمة هي ارتكاب فعل مُؤثم يستلزم عقابًا يضم في ثناياه هدفًا عامًا فحواه الاقتصاص للهيئة الاجتماعية عمّا نالها من أذى؛ إشباعًا لشعورها الجمعي بالعدالة، وهدفًا خاصًا ينصرف مباشرة إلى إصلاح الجاني تقويمًا لسلوكه وضبطًا لنشاطه بما يتفق وأطر المشروعية المقررة.

وأنه في خصوص الجرائم الضريبية (المخالفات والتهرب)، فإنها تتأتى بارتكاب أفعال مؤثمة وردت نصوص القانون حاظرة إياها مما يستوجب لزامًا بحسب الأصل العام مجازاة فاعلها بالعقاب المقرر لها، بيد أنه نظرًا إلى طبيعة هذه الجرائم وما تتصل به من مصالح مالية مباشرة للدولة، ونظرًا إلى ظروف الجناة من مرتكبيها ممن يُقدر عدم وجود نزوع إجرامي أصيل بسلوكهم؛ أجاز المشرع الاستعاضة عن هذا الجزاء بولوج سبيل التصالح الذي هو- وعلى ما جرى به قضاء محكمة النقض- بمثابة نزول من الهيئة الاجتماعية عن حقها في الدعوى الجنائية لقاء جُعل يقوم عليه التصالح محدثًا أثره بقوة القانون، وهو السبيل الذي يغطي الهدف العام، حال يبقى الهدف الخاص مُغطّى بما قدره المشرع من عدم وجود نزوع إجرامي لدى الجاني يستأهل معالجته عقابيًا بما ارتآه المشرع في نهاية المطاف حاميًا ومحققًا المصلحة العامة المحميّة بالتجريم وجابرًا الضرر الذي أصابها، مما يتعين معه فهم التصالح على أصل شرعته بحسبه نظامًا استثنائيًا منوطًا بتوافر مقصد الهدفين العام والخاص معًا في محصلته النهائية، فلا يُلجأ إليه إلا إذا تبين من ظروف الواقعة المؤثمة



الممسوحة ضوئيا بـ CamScanner

إذا كان التصالح في جريمة من جرائم التهرب، أما إذا كان التصالح في الجريمة المنصوص عليها في المادة (٧١) من هذا القانون فيتحدد التعويض بما لا يجاوز نصف الحد الأقصى للغرامة المنصوص عليها بها. ويترتب مباشرة على التصالح انقضاء الدعوى الجنائية وإلغاء ما ترتب على قيامها من آثار بما في ذلك العقوبة المقضيّ بها". وأن القانون رقم (٢٠٦) لسنة ٢٠٢٠ بإصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحد ينص في (المادة الأولى) على أن: "يعمل بأحكام القانون المرافق في شأن إجراءات ربط وتحصيل الضريبة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة، ورسم تنمية الموارد المالية للدولة، وضريبة الدمغة، وأي ضريبة ذات طبيعة مماثلة أو تتفق في جوهرها مع هذه الفرائض المالية أو تحل محلها، وذلك فيما لم يرد في شأنه نص خاص في القانون المنظم لكل منها، وفيما لا يتعارض مع أحكامه"، وفي (المادة السادسة) على أن: "ينشر هذا القانون في الجريدة الرسمية، ويُعمل به من اليوم التالي لتاريخ نشره...". ونُشر القانون بتاريخ ٢٠٢٠/١٠/١٩ وعُمل به في ٢٠٢٠/١٠/٢٠. وأن قانون الإجراءات الضريبية الموحد الصادر بالقانون الأخير ينص في المادة (١) على أنه: "في تطبيق أحكام هذا القانون، يقصد بالألفاظ والعبارات التالية المعنى المبين قرين كل منها: ١-الوزير: وزير المالية. ٢- رئيس المصلحة: رئيس مصلحة الضرائب المصرية. ٣- القانون الضريبي: قانون الضريبة على الدخل أو الضريبة على القيمة المضافة... أو كل قانون يقرر فريضة مالية أخرى ذات طبيعة مماثلة أو تتفق في جوهرها مع هذه الضرائب أو تحل محلها... ٥- الضريبة: أي فريضة مالية أيًا كان وعاؤها أو القانون الذي ينظمها، وتتولى المصلحة ربطها وتحصيلها. ٦- المبالغ الأخرى: أي مبلغ بخلاف الضريبة تلتزم المصلحة بتحصيله أو استقطاعه بأي صورة من الصور أيًا كان مُسماه أو السند القانوني الذي بموجبه يتم ذلك، بما في ذلك مقابل التأخير والضريبة الإضافية والتعويضات والجزاءات المالية..."، وفي المادة (٣١) على أن: "يجب تقديم الإقرار الضريبي المنصوص عليه في المادة (٢٩) من هذا القانون خلال المواعيد الآتية: (أ) إقرارات شهرية:... (ب) إقرارات ربع سنوية:... (ج) إقرارات سنوية:... (د) مواعيد خاصة لتقديم الإقرارات:...". وفي المادة (٦٩) على أن: "يعاقب بغرامة لا تقل عن ثلاثة آلاف جنيه ولا تجاوز خمسين ألف جنيه فضلا عن الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة، كلّ مَن: (أ) تأخر في تقديم الإقرار وأداء الضريبة عن المدد المحددة في المادة (٣١) من هذا القانون بما لا يجاوز ستين يومًا...". وفي المادة (٧٠) المستبدلة بموجب القانون رقم (٢١١) لسنة ٢٠٢٠ على أن: "يعاقب على عدم تقديم الإقرار الضريبي المنصوص عليه في المادة (٣١) من هذا القانون لمدة تتجاوز ستين يومًا من تاريخ انتهاء المواعيد المحددة لتقديمه بغرامة لا تقل عن خمسين ألف جنيه ولا تجاوز مليوني جنيه...". وفي المادة (٧٤) على أنه: "لا يجوز رفع الدعوى الجنائية عن الجرائم المنصوص عليها في هذا القانون أو القانون الضريبي أو اتخاذ أي إجراء من إجراءات التحقيق فيها إلا بناء على طلب كتابي من الوزير أو من يفوضه"، وفي المادة (٧٥) على أنه: "يجوز للوزير أو من يفوضه التصالح

أن ليس ثمة نزوعٌ إجراميٌ أصيلٌ لدى مقترف جريمة التهريب، فضلًا عن الارتياح الجمعي المفترض بما يؤديه الجاني من جُعل عوضًا عما لحق الإدارة الضريبية من ضرر جراء مخالفة قوانين الضرائب أو عوضًا عما فات الخزانة العامة من ضرائب وقع التهرب من أدائها؛ الأمر الذي يغدو معه ولوج سبيل التصالح انصرافًا عن سبيل إقامة الدعوى العمومية إنما هو تركٌ الأصل إلى الاستثناء، مما يتعين أن يكون مقدرًا بقدره دون إفراط أو تفريط وفق مقتضى الصالح العام وحسبما يتراءى وجه هذا المقتضى بوزن أوضاع واقع كل حالة على حدة. وأن التصالح في شأن الجرائم الضريبية الذي تنقضي به الدعوى العمومية ليس عقد صلح مدني يرتب آثاره بحسب رغبة المتعاقدين بما لهم من سلطة في التصرف إزاء مصالحهم الخاصة، وإنما هو الوجه الآخر لإقامة هذه الدعوى، وإذا كانت قاعدة توازي الأشكال ضمن ما تقتضيه التسوية في طبيعة أدوات العمل الشرعي عد التصالح- على ما جرى به قضاء المحكمة الإدارية العليا- من ذات طبيعة إقامة تلك الدعوى وانجدل التصالح بغيره من الإجراءات التي يتكامل بها مصير الدعوى العمومية؛ الأمر الذي يفيد أن التصالح بحسبه تصرفًا جنائيًا من قبيل الإجراءات التي تتساند لتعيين مصير الجريمة إما بتحريك الدعوى العمومية في مواجهتها، وإما بعدم إقامتها مع الالتزام بما يقتضيه القانون، وعليه غدا التصالح من ذات الطبيعة القانونية التي تتسم بها جميع إجراءات إقامة الدعوى العمومية من وجهة طابعها الجنائي حيث تسود مفاهيم قانون العقوبات وأصوله العامة الضابطة لأحواله.

واستظهرت الجمعية العمومية ما استقر عليه قضاء محكمة النقض من أن قواعد التصالح في الجرائم هي من القواعد الموضوعية بحسبانها تمس حق الدولة في العقاب، ومن ثم ينطبق عليها من حيث تنازع القوانين من حيث الزمان ما ينطبق على القواعد الموضوعية عمومًا من عدم جواز إعمال القانون بأثر رجعي ما لم يكن النص الجديد أصلح للمتهم.

وأنه إذا كان كل ما تقدم، فإن القانون الحاكم لأمر التصالح هو قانون الواقعة الإجرامية الحاصلة، وهي واقعة المخالفة أو التهرب الضريبي، فالقانون الذي تحدث فيه هذه الواقعة يتعين حكمًا لضبط شئون التجريم والعقاب المتعلقة بها، فإذا ما لاح احتمال صلح- حسب مقتضيات الصالح العام- تعين أن يكون محكومًا بدوره بأحكام هذا القانون دون غيره ما دام لم يكن ثمة قانون آخر تالٍ أصلح للمتهم.

واستظهرت الجمعية العمومية مما تقدم أيضًا أن المشرع- في المادة (١) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد- لم يقصر تعريف القانون الضريبي في مفهوم قانون الإجراءات الضريبية الموحد على القوانين الواردة باسمها تحديدًا (وهي قوانين: الضريبة على الدخل، والضريبة على القيمة المضافة، ورسم تنمية الموارد المالية للدولة، وضريبة الدمغة)، إنما قرر أن القانون الضريبي هو كل قانون يقرر فريضة مالية أخرى ذات طبيعة مماثلة أو تتفق في جوهرها مع هذه الضرائب أو تحل محلها، ولما كان المستفاد من بيان حقيقة وطبيعة كل من

٢٦٦٦٣

الممسوحة ضوئيا بـ CamScanner

الضريبة العامة على المبيعات والضريبة على القيمة المضافة في إفتاء الجمعية العمومية وكذا قضاء المحكمة الدستورية العليا اتفاق طبيعة وجوهر كل من الضريبتين باعتبار كلتيهما ضريبةً غير مباشرة، وعلى الاستهلاك، يتحمل بعبئها النهائي المستهلك سواء كان مشتري السلعة أو المستفيد من الخدمة، ويلتزم بتحصيلها وتوريدها غير المتحمل أصلا بعبئها، ومن ثم فإن قانون الضريبة العامة على المبيعات حالئذٍ يكون مُقررًا فريضة مالية (ضريبة) مماثلة في طبيعتها وجوهرها للفريضة المالية المقررة بأحد قوانين الضرائب المُسماة التي أوردها المشرع باسمها في المادة (١) المذكورة آنفًا وهو قانون الضريبة على القيمة المضافة، كما أنه لما كانت الضريبة العامة على المبيعات هي الضريبة غير المباشرة الرئيسية في النظام الضريبي المصري، واستبدل بها المشرع الضريبة على القيمة المضافة، فأحلَّ الفريضة الأخيرة محل الفريضة الأولى، وهو ما يبين جليًّا من سابق إفتاء الجمعية العمومية المستند في تقرير ذلك إلى المادة الثانية من مواد القانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة، فقد حلَّت الضريبة على القيمة المضافة محل الضريبة العامة على المبيعات، مما تنتهي معه الجمعية العمومية إلى أن قانون الضريبة العامة على المبيعات يعد قانونًا ضريبيًّا في مفهوم قانون الإجراءات الضريبية الموحد.

وتطبيقًا لما تقدم، لما كانت الحالة الواقعية الأولى تدور حول صدور حكم ضد مؤمن محمود محمود أبو العينين- المكلف وفق قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١- في الجنحة رقم (٢٤٩٧) لسنة ٢٠١٨ جنح الضواحي بالحبس سنة مع الشغل و... وقد تأيد الحكم استئنافيًّا بالاستئناف رقم (٢٠٤٦) لسنة ٢٠١٩ جنح مستأنف بورسعيد، فطعن المذكور على الحكم الأخير بالنقض بالطعن رقم (٣١٣٨٣) لسنة ١٠ق أمام محكمة استئناف القاهرة- الدائرة (٥) الجنائية (طعون نقض جنح)، وقد حُكِمَ في الطعن بالنقض المذكور بجلسة ٢٠٢١/٣/٢٧ بسقوطه، وتقدم المذكور بطلب للتصالح بعد تاريخ الحكم في الطعن بالنقض المذكور في ٢٠٢١/٣/٢٧. ولما كانت الجريمة قد ارتُكِبت وحُكِم فيها طبقًا لقانون الضريبة العامة على المبيعات الذي لم يكن يُجيز التصالح بعد صدور حكم باتٍّ، ثم صدر قانون جديد وهو قانون الإجراءات الضريبية الموحد فأجاز التصالح بعد صدور الحكم الباتّ، فإن هذا القانون الأخير هو الواجب التطبيق على طلب التصالح الذي لم يتم البتّ فيه حتى تاريخ صدور القانون الجديد، باعتبار أن القانون الأخير قد أنشأ لطالب التصالح وضعًا أفضل وأصلح باستفادته من مزية التصالح بعد الحكم البات.

ولما كانت الحالة الواقعية الثانية تدور حول صدور حكم محكمة جنح الإسماعيلية بجلسة ٢٠٢١/٨/٧ ضد محمد حسان حسن أحمد الشاذلي- شركة دلتا جروب للاستثمار العقاري- (الخاضع لنظام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة وفق قانون الضريبة على الدخل) في القضية رقم (٣٤٣) لسنة ٢٠٢١ بتغريمه مثلَيْ قيمة الضريبة التي لم يؤدِّها، وذلك عن تهمة عدم قيامه بخصم المبالغ التي يتعين خصمها من المتعاملين



الممسوحة ضوئيا بـ CamScanner

معه الخاضعين لضريبة الأرباح التجارية وتوريدها لمصلحة الضرائب بصفته المسؤول عن منشأة اعتبارية خاضعة لأحكام الخصم تحت حساب الضريبة، وقد طعن المذكور على هذا الحكم بالاستئناف رقم (٦٢٩٦) لسنة ٢٠٢١ جنح مستأنف الإسماعيلية، وقُضي في هذا الاستئناف بقبوله شكلًا، وفي الموضوع بإلغاء الحكم المستأنف والقضاء مجددًا ببراءة المتهم. وكان طلب التصالح المقدم من الممول المذكور بتاريخ ٢٠٢١/١/١٨، أي قبل الحكم عليه ابتدائيًا، وبعد سريان قانون الإجراءات الضريبية الموحد.

وكانت الحالة الواقعية الثالثة تدور حول اتهام فائق محمد علي البنا- بصفته رئيس مجلس الإدارة والعضو المنتدب لشركة المقاولات المصرية (مختار إبراهيم سابقًا) إحدى الشركات التابعة للشركة القابضة للتشييد والتعمير- وزارة قطاع الأعمال العام، في القضية رقم (٣٤) لسنة ٢٠٢١ جنح عامة والمقيدة برقم (٢٩) لسنة ٢٠٢١ س.ض. ضريبي، وبجلسة ٢٠٢١/٣/٨ أمرت المحكمة بتغريم المتهم مبلغًا مقداره ٢٥٪ من المبالغ غير المؤداة في المواعيد القانونية والمصاريف. فتظلم المذكور من هذا الأمر الجنائي فحكمت المحكمة بجلسة ٢٠٢١/٦/٥ بقبول الاعتراض على الأمر الجنائي شكلا، وفي الموضوع بسقوطه واعتباره كأن لم يكن، والقضاء مجددًا بتغريم المتهم مبلغًا مقداره ٢٥٪ من المبالغ غير المؤداة في المواعيد القانونية والمصاريف. وقد سدد المتهم الغرامة والمصاريف في ٢٠٢١/٦/٥، وتقدم بطلب للتصالح في ٢٠٢١/٣/٢٣.

وفي ضوء ما تقدم من صدور حكم باتٌ في كل دعوى جنائية بالحالتين المذكورتين (بالبراءة في الحالة الثانية، وبالإدانة في الحالة الثالثة)، حيث لم يتبين بالأوراق الطعن على أيٍّ منهما، ومن ثم وأيًا ما كان الأمر، فإن صدور الحكمين الباتّين وانقضاء الدعوى الجنائية وفق حكم المادة (٤٥٤) من قانون الإجراءات الجنائية، يغدو معه طلب التصالح في كل حالة من هاتين الحالتين غير ذي موضوع بانقضاء الدعوى العمومية بهما، مما تنتهي معه الجمعية العمومية إلى عدم جدوى إبداء الرأي في الحالتين الواقعيتين الثانية والثالثة.

وبخصوص الحالة الواقعية الرابعة وإذ استقر إفتاء الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع على أنه لما كان الغرض من طلب الرأي القانوني على وجه العموم هو أن تقف الجهة الإدارية على حكم القانون قبل اتخاذ قرارها، فيكون مسلكها اللاحق في ضياء ما تُنيره لها الفتوى من طريق الحق والصواب، فأمّا وأنها قد اتخذت قرارها بالفعل، فلا يكون من وجه- من بعد تمام ذلك- لطلب الرأي القانوني بشأن هذا الأمر.

وتطبيقًا لما تقدم، لما كانت الحالة الواقعية المذكورة تدور حول موافقة وزير المالية بتاريخ ٢٠٠٩/٧/٢٠ على إحالة عبد الرازق أحمد الدسوقي أحمد وشركاه- شركة السيوف لتجارة مواد البناء (الممول وفق قانون الضريبة على الدخل) إلى النيابة المختصة للتحقيق بدون تفتيش لمزاولته نشاطًا خاضعًا للضريبة على الدخل مستعملًا طرقًا احتيالية ومرتكبًا الجرائم الضريبية المُعاقب عليها بالمواد (١٣١) و(١٣٣) و(١٣٥) من قانون الضريبة على الدخل وذلك عن الأعوام من ٢٠٠١ إلى ٢٠٠٧، فقُيدت بالقضية رقم (١٢٥٣) لسنة ٢٠١٢

الممسوحة ضوئيا بـ CamScanner

جنح رمل ثان، وبتاريخ ٢٠١٩/١٢/١١ تقدم الممول المذكور بطلب تصالح في الدعوى العمومية سالفة الذكر، فظلت القضية المذكورة متداولة بالتحقيقات وباقية لورود موافقة وزير المالية أو من يُنيبه على مشروع التصالح النهائي المقدم من المتهم، وتم إعداد مشروع التصالح وتقدير المبالغ التي سيدفعها الممول المذكور، وبتاريخ ٢٠٢١/٢/١٤ وافق رئيس مصلحة الضرائب- بناء على تفويض السيد الدكتور وزير المالية رقم (١١٣) لسنة ٢٠٢٠- على التصالح مع الممول المذكور وسداده المبالغ المتفق عليها مع المصلحة، فإذ اتخذت جهة الإدارة طالبة الرأي قرارها بقبول طلب التصالح بالفعل بتاريخ ٢٠٢١/٢/١٤، وأضحى قرارها نهائيًا استنفدت به ولايتها وسلطتها في هذا الشأن بما لا يجوز لها معاودة استعمالها مرة أخرى، وكان ذلك كله قبل طلبها الرأي في الموضوع الذي كان بتاريخ ٢٠٢٢/٢/٩، ومن ثم لا وجه ولا جدوى- والحال كذلك- لطلب الرأي في الحالة الواقعية الرابعة.

**وبخصوص المسألة الثانية** التي تدور حول تحديد القانون الواجب التطبيق على طلبات التصالح في الجرائم المنصوص عليها بالمادتين (٦٩/أ) و(٧٠) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد، في حالة إذا ما تضمنت أو اشتملت الإقرارات المقدمة في ضوئهما على وجود ضريبة بالإقرار وحالة إذا لم تتضمن هذه الإقرارات وجود ضريبة، في ضوء صدور قرار السيد المستشار وزير العدل رقم (٢٢٢٥) لسنة ٢٠٢١ المذكور؛ فقد استظهرت الجمعية العمومية أن المشرع قدَّر أهمية التصالح سببًا مستقلًا ومتميزًا لانقضاء الدعوى الجنائية عمومًا، لما فيه من التخفيف من على كاهل القضاء والعمل على التئام ما وقع من صدع بين أفراد المجتمع، فتدخل في تعديل قانون الإجراءات الجنائية بالقانون رقم (١٧٤) لسنة ١٩٩٨ بإضافة المادة (١٨ مكررًا) مُنظمًا تصالحًا جديدًا كسبب مستقل لانقضاء الدعوى الجنائية بجانب أسباب انقضائها الأخرى بهذا القانون، قاصرًا إياه- أي التصالح- ابتداءً على جرائم مُعينة حددها عينًا أو بالعقوبة المقررة لها، وقرر هذا التصالح نظير جُعل أو مبلغ قدّره بحسب مرحلة الدعوى الجنائية بنسبة معينة من الغرامة كعقوبة مقررة للجريمة التي سيتم التصالح فيها، وقصر قبول دفع جُعل التصالح المذكور على خزانة المحكمة أو النيابة العامة أو إلى مَن يرخص له وزير العدل في ذلك. ويمكن القول إن هذا التنظيم العام للتصالح في قانون الإجراءات الجنائية هو الشريعة العامة لنظام التصالح في التشريع العقابي المصري.

وقد سبق أن قرر المشرع المالي عامة والضريبي خاصة أنواعًا خاصة من التصالح في جرائم مالية أو ضريبية ما، إلا أن تنظيم المشرع الضريبي للتصالح كان ولا يزال مختلفًا في بعض جوانبه مع التنظيم الوارد بالمادة (١٨ مكررًا) من قانون الإجراءات الجنائية، وما كان ذلك إلا مردًا طبيعيًا لاختلاف أهداف كل تنظيم منهما، ففي المجال الضريبي عُني المشرع بتنظيم وتطوير النظم الضريبية وحاول إقرار التصالح في جرائم هذه النظم كإحدى وسائله الفعالة لتحقيق مصالح أطراف المنظومة الضريبية، سواء الإدارة الضريبية أو ممولو



الممسوحة ضوئيا بـ CamScanner

ومكلفو هذه الضرائب، جاعلا من التصالح في الجرائم الضريبية عمومًا طريقًا لصون حقوق الخزانة العامة الضريبية وفي الوقت ذاته أداة لرأب الصدع بين المجتمع ومَن خالف قوانينه في مجال الضريبة– وهي من أهم وظائف وموارد الدولة– مُراعيًا طبيعة الجريمة الضريبية بوجه عام وطبيعة مرتكبها بوجه خاص، واتساقًا مع سياسة التجريم الضريبي التي وإن كان التجريم فيها يقوم على فكرة العدالة، فإنها لا تخلو من استناد إلى أساس من النفعية والتي لا يهم الدولة فيها ما يتحمله الجاني من عقاب لارتكابه الجريمة، بل يكفي تحقيق مصلحتها المالية المباشرة العامة في صورة الصلح الذي تُجريه معه.

وفي إطار ما سبق من تنوع لتنظيم التصالح عقابيًا، فإن النظر ابتداءً في تطبيق أحكام التصالح في الجرائم الضريبية– ومنها التصالح بموجب ووفق أحكام المادة (٧٥) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد– لا يكون إلا من خلال النصوص الخاصة الواردة بقانون التنظيم الضريبي والذي شرّع الجريمة الضريبية وفصّلها تجريمًا وعقابًا، وذلك تطبيقًا لما استقر عليه قضاءً وإفتاءً من أنه من الأصول المقررة أن الخاص مُقدم على العام، وأنه لا يجوز الرجوع إلى أحكام القانون العام إلا إذا خلا القانون الخاص من نص على حكم معين، وبشرط ألا يتعارض مع التنظيم والأسس التي قام عليها النظام الخاص.

ومن ثم وعند استحالة تطبيق أحكام التصالح الواردة بالمادة (٧٥) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد لسبب ما، كعدم إمكان حساب جُعل التصالح المقرر بها، لعدم وجود ضريبة بالإقرار أو أن الضريبة صفر، فإن القول بالرجوع إلى الشريعة العامة للتصالح وفقًا للمادة (١٨ مكررًا) من قانون الإجراءات الجنائية التي حددت مقابل التصالح قبل رفع الدعوى بما يعادل ثلث الحد الأقصى للغرامة المقررة للجريمة، وبعد رفع الدعوى وقبل صدور حكم باتّ فيها بما يعادل ثُلثي الحد الأقصى للغرامة، في ظل ارتفاع الحد الأقصى للغرامة على مخالفة عدم تقديم الإقرار الضريبي لمدة تتجاوز ستين يومًا إلى مليوني جنيه، فضلا عن أن هذا التصالح لا يشمل حالة صدور حكم باتّ في الدعوى؛ إنما يتنافى مع الأسس التي قام عليها التصالح وفقًا لقانون الإجراءات الضريبية المُوحد، مما لا مناص معه من ضرورة تدخل المشرع لمعالجة مثل هذه الحالات بموجب نص صريح ومحدد في إطار الفلسفة التي يقوم عليها التصالح في النظام الضريبي بما يحقق مصالح أطراف المنظومة الضريبية.

**وبخصوص المسألة الثالثة** التي تدور حول تحديد التوقيت الدقيق لرفع الدعوى الجنائية في الجرائم الضريبية، والتي تتميز في أغلبها بأنها من جرائم الطلب التي يتوقف البدء في إجراءات الدعوى الجنائية فيها على طلب يُبدى أو يُقدم من الوزير المختص– وهو وزير المالية في مفهوم قانون الإجراءات الضريبية الموحد والقوانين الضريبية الأخرى، وذلك لما بان واتضح من المادة (٧٥) من قانون الإجراءات الضريبية المنظمة والحاكمة للتصالح في قانون الإجراءات الضريبية من جعلها مناط التمييز بين حالات التصالح الواردة بها وما ارتبط بها من تحديد الجُعل المستحق سداده، هو توقيت رفع الدعوى الجنائية، فما قبل رفع هذه الدعوى

CamScanner الممسوحة ضوئيا بـ

يكون الجُعل المستحق سداده لإتمام التصالح هو ١٠٠٪ من المستحقات الضريبية، وبعد رفع الدعوى إلى ما قبل صدور الحكم الباتّ فيها يكون هذا الجُعل هو ١٥٠٪ من هذه المستحقات، وبعد صدور الحكم الباتّ يكون هذا الجعل هو ١٧٥٪ من المستحقات المذكورة؛ فقد استظهرت الجمعية العمومية أن توقيت رفع الدعوى الجنائية- بحسبانها التجاء المجتمع (ممثلا في جهاز الاتهام) إلى القضاء للتحقق من وقوع الجريمة وتقرير مسئولية شخص عنها ومن ثم توقيع العقوبة أو التدبير الاحترازي المقرر لها، وذلك كله من خلال مجموعة من الإجراءات يحددها القانون- يتحدد بوقت دخولها حوزة وولاية القضاء، لتنتقل هذه الدعوى من مرحلة التحقيق إلى مرحلة المحاكمة، ويتحقق ذلك- أي رفع الدعوى- بإحالتها (أي بإحالة الدعوى الجنائية) من النيابة العامة إلى المحكمة المختصة بعد انتهاء النيابة العامة- باعتبارها الأمينة على هذه الدعوى وصاحبة الاختصاص الأصيل والحصري في مباشرتها ورفعها- من إجراءاتها المنوطة بها من تحقيق وغيره، فأمر الاحالة هو الأمر الذي يقرر به المحقق إدخال الدعوى في حوزة المحكمة المختصة. والأمر بالإحالة -على هذا النحو- قرار بنقل الدعوى من مرحلة التحقيق الابتدائي إلى مرحلة المحاكمة.

وأنه ووفق المادتين (٢١٤) و(٢٣٢) من قانون الإجراءات الجنائية وما استقر عليه قضاء محكمة النقض، إذا ما صدرت الإحالة في مواد المخالفات والجنح من النيابة العامة، فإنها تتخذ صورة تكليف المتهم بالحضور أمام المحكمة المختصة، وأن تأشير النيابة العامة برفع الدعوى العمومية لا يعدو أن يكون أمرًا إداريًا إلى قلم كتاب النيابة العامة لإعداد ورقة التكليف بالحضور، حتى إذا ما أُعدت ووقّعها عضو النيابة جرى من بعد ذلك إعلانها وفقًا للقانون، فتترتب عليها جميع الآثار القانونية بما في ذلك قطع إجراءات التقادم بوصفها من إجراءات الاتهام، فإعلان المتهم بورقة تكليفه بالحضور يُعد بمثابة شهادة ميلاد الدعوى الجنائية في المخالفات والجنح، ومن هذا التوقيت- أي توقيت إعلان المتهم بالحضور للجلسة المحددة لمحاكمته- تُعد الدعوى العمومية مرفوعة. أما في مواد الجنايات فتُرفع الدعوى بإحالة تقرير الاتهام- الموضحة به الجريمة المسندة إلى المتهم بأركانها المكونة لها وجميع الظروف المشددة أو المخففة للعقوبة ومواد القانون المُراد تطبيقها- من المحامي العام أو مَن يقوم مقامه إلى محكمة الجنايات، ومنذ تاريخ إحالة التقرير بالاتهام في الجناية تكون الدعوى عنها قد رفعت.

وبخصوص المسألة الرابعة التي تدور حول تحديد المقصود بعبارة «المستحقات الضريبية» الواردة بالمادة (٧٥) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد؛ فقد استظهرت الجمعية العمومية أن المستحقات الضريبية المذكورة تشمل كل ما يُستحق لمصلحة الضرائب من مبالغ قِبَل وفي ذمة مرتكب الجرم الضريبي قبل ارتكابه جريمته، شاملا مبلغ الضريبة الأصلية سواء كانت ضريبة من ضرائب الدخل بأنواعها المختلفة، أو ضريبة عامة على المبيعات، أو ضريبة على القيمة المضافة بما في ذلك ضريبة الجدول، أو أي ضريبة أخرى في قانون




الممسوحة ضوئيا بـ CamScanner

الإجراءات الضريبية الموحد أو في أي قانون ضريبي آخر وفق مفهوم القانون الضريبي الوارد بالمادة الأولى من قانون الإجراءات الضريبية الموحد، فضلا عمّا يمكن أن يكون مُلحقًا بهذه الضرائب من مبالغ كانت هذه الضرائب هي أساسها وسندها، سواء كانت مقابل تأخير في السداد (كالضريبة الإضافية في قانون الضريبة العامة على المبيعات أو في قانون الضريبة على القيمة المضافة)، أو مقابل تأخير صريح كالمنصوص عليه بالمادة (١١٠) من قانون ضريبة الدخل، أو غير ذلك من ملحقات وتوابع للضريبة الأصلية، ويمكن القول إن هذه المستحقات الضريبية تشمل كل المبالغ التي سيدفعها الممول أو المكلف أو المخاطب بالقانون الضريبي لمصلحة الضرائب وفق أحكام القانون الضريبي بحسب حالته- وكانت هذه المبالغ مفروضة- وفقًا للقانون- من وَوفق سلطة مصلحة الضرائب ذاتها دون غيرها من سلطة أخرى، مما يستبعد من مصطلح «المستحقات الضريبية» الغرامات المُعاقب بها على الجرائم الضريبية من مخالفات وتهرب، فهذه العقوبات لا توقعها إلا المحاكم الجنائية على حسب اختصاصاتها المنوطة بها، وتوقيع هذه الغرامات غير مؤكد الحدوث؛ فقد تحكم بها المحكمة الجنائية وقد لا تحكم بها، كما أنها غير معلومة المقدار الذي سيُقضى به، ومن ثم لا يمكن تصور اعتبار الغرامات- التي هي في أصل شرعتها عقوبات جنائية- داخلة في مصطلح «المستحقات الضريبية»، ومعلوم أن التصالح قد يكون قبل رفع الدعوى الجنائية وفي هذه الحالة ستكون الغرامة غير مؤكّد التزام المتصالح بها أو غير مستحقة عليه في ذمته وغير معلوم مقدارها لو قُضي بها، ومن ثم ستكون محل جدل بين وجودها ومقدارها والتزام المتصالح بها لتكون بذلك خارجة عن مفهوم مصطلح «المستحقات الضريبية» أصلا.

كما استظهرت الجمعية العمومية أن النسب المقررة من المستحقات الضريبية مقابلا للتصالح، تعني أنه يتم دفع النسبة المقررة من هذه المستحقات فحسب، بمعنى أن ١٠٠٪ من المستحقات الضريبية- وهي جُعل التصالح المقرر قبل رفع الدعوى الجنائية- تعني كامل هذه المستحقات فحسب دون مضاعفتها عند حساب مقابل التصالح، فبالنسبة إلى الضريبة على القيمة المضافة تنحصر المستحقات الضريبية في الضريبة المستحقة (الضريبة على القيمة المضافة) أو ضريبة الجدول أو كلتيهما على حسب الأحوال+ الضريبة الإضافية فحسب دون أي إضافات أخرى، في حين أن ١٥٠٪ من هذه المستحقات الضريبة – وهي جُعل التصالح حال رفع الدعوى إلى ما قبل صدور حكم باتّ فيها – تعني المستحقات ذاتها بالإضافة إلى ٥٠٪ منها، وفي حال ١٧٥٪ من المستحقات الضريبية- وهي جُعل التصالح المقرر حال صدور حكم باتّ في الدعوى الجنائية – تعني المستحقات ذاتها بالإضافة إلى ٧٥٪ منها.

وتشير الجمعية العمومية أخيرًا إلى أن تفسير مصطلح «المستحقات الضريبية» بخصوص جريمة عدم الالتزام أو مخالفة نظام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة المقرر بالمادة (٥٩) وما بعدها من قانون الضريبة على الدخل والمُؤثمة بنص المادة (١٣٥) من قانون الضريبة على الدخل، تنحصر فيه المستحقات

الضريبة فيما كان يتعين خصمه وتوريده للمصلحة من مبالغ تحت حساب الضريبة على النحو الوارد بالمادة (٥٩) من قانون الضريبة على الدخل بالإضافة إلى ما يرتبط بها من مقابل تأخير.

وبخصوص المسألة الخامسة، فإنه عطفًا على ما تقدم من إفتاء مستقر للجمعية العمومية بخصوص عدم جدوى إبداء الرأي حال اتخاذ جهة الإدارة طالبة الرأي قرارها بالفعل قبل طلب الرأي بخصوصه، فإن جهة الإدارة طالبة الرأي وإذ اتخذت قرارها بقبول طلبات التصالح في الجرائم الضريبية محل المسألة الماثلة بالفعل بتواريخ مختلفة كان آخرها في ٢٠٢٢/١/١٦، وأضحى قرارها نهائيًا استنفدت به ولايتها وسلطتها في هذا الشأن بما لا يجوز لها معاودة استعمالها مرة أخرى، وكان ذلك كله قبل طلبها الرأي في الموضوع- والذي كان بتاريخ ٢٠٢٢/٢/٩، ومن ثم لا وجه ولا جدوى- والحال كذلك- لطلب الرأي في الحالة الواقعية الماثلة.

## لذلك

انتهت الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع إلى:

**أولا:** سريان أحكام التصالح الواردة في قانون الإجراءات الضريبية الموحد الصادر بالقانون رقم (٢٠٦) لسنة ٢٠٢٠ على طلب التصالح المقدم من مؤمن محمود محمود أبو العينين، المكلف وفقًا لقانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١، وعدم جدوى إبداء الرأي في تعيين القانون الواجب التطبيق على طلبات التصالح المقدمة في الحالات الواقعية الأخرى بطلب الرأي الماثل.

**ثانيًا:** أن تطبيق أحكام التصالح المقررة بالمادة (١٨ مكررًا) من قانون الإجراءات الجنائية على طلبات التصالح في الجرائم الضريبية المنصوص عليها بالمادتين (٦٩/أ) و (٧٠) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد إذا لم يتضمن الإقرار الضريبي ضريبة مستحقة، يتنافى والأسس التي يقوم عليها التصالح وفقًا لقانون الإجراءات الضريبية الموحدة.

**ثالثًا:** أن رفع الدعوى الجنائية في مفهوم المادة (٧٥) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد هو بإعلان المتهم بالحضور للجلسة المحددة لنظر الدعوى في مواد الجنح والمخالفات الضريبية وبإحالة تقرير الاتهام من المحامي العام أو من يقوم مقامه إلى محكمة الجنايات في مواد الجنايات الضريبية.

**رابعًا:** أن «المستحقات الضريبية» في مفهوم المادة (٧٥) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد هي كل ما يستحق لمصلحة الضرائب من مبالغ قِبل وفي ذمة مرتكب الجرم الضريبي قبل ارتكابه جريمته ويكون فرضها وتحصيلها من قِبل وبسلطة مصلحة الضرائب دون غيرها.



الممسوحة ضوئيا بـ CamScanner

خامسًا: عدم جدوى إبداء الرأي بخصوص المفارقة الحاصلة بين العبء المالي الواقع على مقدم طلب التصالح في المخالفات الضريبية الواردة بالمادة (٦٦) من قانون الضريبة على القيمة المضافة المتعلقة بإقرار ضريبي يتضمن ضريبة، ومن يتقدم بطلب تصالح في المخالفات ذاتها المتعلقة بإقرار ضريبي لا يتضمن ضريبة.

وذلك كله على الوجه المُبين بالأسباب.

والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تحريرًا في: ٧ / ٥ /٢٠٢٤

رئيس
الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع
المستشار/
أحمد عبد التواب محمد موسى
النائب الأول لرئيس مجلس الدولة



الممسوحة ضوئيا بـ CamScanner